



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fax 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 14

Roma, 1 aprile 2009

Oggetto: Disposizioni attuative dell'articolo 108, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, in materia di spese di rappresentanza – D.M. 19 novembre 2008

Sommario

1. PREMESSA: LE NOVITÀ IN SINTESI.....	2
2. DEFINIZIONE E CRITERI DI DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA.....	3
3. COSTI A DEDUCIBILITÀ PIENA NON QUALIFICABILI SPESE DI RAPPRESENTANZA .	4
4. EFFETTI DELLE INNOVAZIONI SUI SOGGETTI IRES ED I IRPEF	5
4.1. IMPRESE IN “START UP”	5
5. NUOVE SPESE DI RAPPRESENTANZA E DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP	5
6. DETRAIBILI DELL'IVA CONNESSA ALLE SPESE DI RAPPRESENTANZA.....	6
7. LA GESTIONE IVA NELLA FASE DI LATENZA DELLA DISPOSIZIONE.	6
8. ADEMPIMENTI E CONTROLLI	7

1. Premessa: le novità in sintesi

Il decreto in oggetto, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 15 gennaio 2009, dà attuazione alla nuova disciplina delle spese di rappresentanza introdotta dall'articolo 1, comma 33, lett. p), della L. n. 244/2007 (legge Finanziaria 2008) che ha modificato la disposizione di cui all'articolo 108, comma 2, del TUIR.

In particolare, il decreto fornisce una definizione generale delle spese di rappresentanza ed individua nei **requisiti di inerenza e congruità**⁽¹⁾ i criteri in base ai quali è possibile identificare tali spese e procedere alla deducibilità delle stesse nell'anno in cui sono state sostenute, tenendo conto della loro natura e destinazione nonché del volume d'affari dell'attività caratteristica dell'impresa.

Pertanto, la deducibilità delle spese di rappresentanza è consentita in base al requisito di inerenza *"nel periodo d'imposta di sostenimento"* a patto che le stesse, effettivamente sostenute e documentate, siano direttamente connesse alla produzione di ricavi, **superando così la vecchia regola che prevedeva la deducibilità delle stesse limitatamente ad un terzo** e per quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

Il requisito della congruità prevede, inoltre, la deducibilità di queste spese in modo integrale purchè entro i limiti percentuali introdotti dell'1,3%, dello 0,5% e dello 0,1%, calcolati sull'ammontare dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa.

Altro elemento individuato dal provvedimento per identificare una spesa di rappresentanza va ricercato nella *"gratuità"* della stessa spesa.

Contestualmente sono state definite le spese che non qualificandosi come spese di rappresentanza sono deducibili integralmente, senza il rispetto dei predetti limiti di deducibilità commisurati ai ricavi. Si tratta delle spese di *"ospitalità"* quali vitto, viaggio e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale, dalle imprese che organizzano fiere, e nell'interesse dei clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere o eventi simili⁽²⁾. Per tali spese il decreto in esame riconosce l'intera deducibilità senza l'applicazione dei limiti sopra citati rinviando alle ordinarie regole previste dal TUIR, a condizione che sussista un'apposita documentazione riportante le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione nonché la natura dei costi sostenuti.

Le nuove disposizioni si applicano alle spese di rappresentanza sostenute a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Pertanto, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare tali disposizioni trovano applicazione con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2008. Per le spese sostenute nei periodi d'imposta precedenti restano, invece, ferme le norme precedentemente vigenti.

Altra novità introdotta dal decreto in esame riguarda l'innalzamento della soglia di deducibilità per le spese relative a beni distribuiti gratuitamente il cui valore unitario passa da 25,82 a 50 euro. In merito alle predette spese va precisato che se il costo unitario è inferiore a 50 € tale costo si deduce interamente senza partecipare al cumulo con le altre spese di rappresentanza, discusso diverso invece se il costo unitario supera l'importo di 50€.

E' importante da ultimo ricordare, in premessa, che le modifiche introdotte al regime delle spese di rappresentanza in materia di reddito d'impresa si riflettono anche sulle disposizioni relative alla detraibilità in ambito IVA. Ciò dipende dal fatto che l'articolo 19-bis1, lettera h, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che non è ammessa in detrazione l'IVA relativa alle spese di rappresentanza sulla base della definizione delle stesse valevole ai fini delle imposte sui redditi. Resta, comunque, indetraibile l'IVA relativa alle spese in esame per il solo fatto che una determinata prestazione si qualifica come spesa di rappresentanza. Conseguentemente, è prevista la detraibilità dell'IVA per le spese che in base al decreto in commento non sono considerate di rappresentanza. Mantengono un trattamento a parte, ai fini IVA, gli acquisti di beni destinati a omaggi per i quali l'IVA resta detraibile soltanto se il costo non supera l'ammontare di 25,82 €.

Nel prosieguo si cercherà di illustrare, dopo questa prima parte nella quale sono stati individuati gli elementi di novità apportati dal decreto in esame alle spese di rappresentanza, gli effetti nell'ambito delle imposte dirette e delle imposte indirette che il nuovo regime avrà sui soggetti interessati.

¹ Si precisa che la richiesta di indicare tali requisiti è contenuta nel citato articolo 1, comma 33, lettera p, della L. n. 244/2007.

² A riguardo si ricorda che le spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione anche quando si configurano quali spese di rappresentanza, a decorrere dal 1° gennaio 2009, sono deducibili nella misura del 75%, come disposto dall'articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (c.d. Manovra d'estate), convertito con modificazioni nella legge 6 agosto 2008, n. 133 (cfr. Com. trib. 16.08.2008, n. 85).



2. Definizione e criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza

Il decreto in commento nel dare attuazione alle modifiche richieste dalla legge n. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008) all'articolo 108 del TUIR ha fornito anche una definizione di spesa di rappresentanza, la cui qualificazione finora era demandata all'interpretazione della prassi amministrativa, della giurisprudenza e della dottrina.

Nel definire, quindi, le spese di rappresentanza il D.M. 19 novembre 2008 è andato oltre il riconoscimento di tali spese necessarie alla promozione dei beni e dei servizi dell'attività d'impresa, che facilmente mascheravano manovre elusive, fissando nuovi criteri identificativi al fine di fornire maggiori certezze alle stesse imprese.

In particolare il **criterio di inerenza** consente di qualificare come spese di rappresentanza quelle spese aventi le seguenti caratteristiche:

- gratuità;
- finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici, anche potenziali, per l'impresa ovvero in coerenza con gli usi commerciali di settore.

A titolo esemplificativo il decreto individua una serie di casi in cui l'inerenza della spesa di rappresentanza è chiaramente definita e, pertanto, rientrano automaticamente nella nuova disciplina. Trattasi, in particolare:

- dei viaggi turistici associati ad attività di promozione dei beni e servizi aziendali;
- dei ricevimenti in occasione di festività;
- di inaugurazione di sedi;
- di mostre, convegni o eventi similari.

Accanto a queste fattispecie sono state poi individuate anche altre ipotesi di spese qualificate di rappresentanza per l'evidente caratterizzazione di "*spese di intrattenimento*", le quali possono ora considerarsi inerenti all'attività di impresa nei limiti di congruità fissati dallo stesso decreto⁽³⁾. Rientrano, pertanto, in questa categoria⁽⁴⁾ ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi in grado di generare, anche solo potenzialmente, benefici promozionali o relazionali all'azienda come, ad esempio, gli eventi che instaurano o mantengono rapporti con le autorità politiche e/o amministrative oppure con le associazioni sindacali o di categoria.

Tutte le spese di rappresentanza "*inerenti*", sostenute nell'esercizio, vanno cumulate e confrontate con l'importo che deriva dall'applicazione al volume di ricavi e proventi caratteristici di determinate percentuali⁽⁵⁾, per scaglioni di ricavi, entro cui le spese di rappresentanza sono ritenute congrue e, dunque, interamente deducibili. Si precisa che tali coefficienti sono decrescenti:

- 1,3% fino a 10 milioni;
- 0,5% per la parte compresa tra 10 e 50 milioni;
- 0,1% oltre i 50 milioni.

L'eventuale eccedenza rispetto alla soglia risulta, invece, interamente indeducibile. Tali costi, entro i limiti prefissati, sono dunque deducibili, rendendosi comunque applicabili le limitazioni generali introdotte dal D.L. n. 112/2008 in materia di vitto e alloggio⁽⁶⁾, precedentemente ricordate (cfr. Circ. Ag. Entr. 5 settembre 2008, n. 53/E e Com. trib. 16.09.2008, n. 85). Questo sistema di calcolo tende a premiare le imprese di minori dimensioni e con spese per pubbliche relazioni di ammontare contenuto, contrariamente alle aziende di grandi dimensioni che più facilmente superano il tetto.

Il riferimento ai ricavi e proventi derivanti dall'attività ordinaria limitatamente alla parte avente natura "*caratteristica*" fa sorgere qualche dubbio. A riguardo la relazione illustrativa del decreto in commento rinvia all'uso della stessa formulazione individuata per altre norme del TUIR, come ad esempio, per l'ambito applicativo di cui all'articolo 172, comma 7 del TUIR relativo al riporto delle perdite in caso di fusione. Sulla questione, infatti, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta affermando che rientrano tra i ricavi dell'attività caratteristica le voci di Conto Economico A1 e A5 e per le c.d. holding di partecipazioni, anche i proventi finanziari iscritti nelle voci C15 e C16 (cfr. R.M. 10 aprile 2008, n. 143/E).

Inoltre, il richiamo dei ricavi e proventi "*risultanti dalla dichiarazione dei redditi*" (cfr. articolo 1, comma 2, del D.M. 19 novembre 2008) lascia perplessi in merito alla necessità o meno di con-

³ E' quanto si evince dalla relazione al D.M. 19.11.2008.

⁴ Più precisamente trattasi delle fattispecie riportate nella lettera e), comma 1, del decreto in esame.

⁵ E' necessario precisare che i predetti coefficienti vanno commisurati all'importo dei "ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi" (cfr. D.M. 19.11.2008).

⁶ A riguardo si ricorda che le spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione anche quando si configurano quali spese di rappresentanza, a decorrere dal 1° gennaio 2009, sono deducibili nella misura del 75%, come disposto dall'articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (c.d. Manovra d'estate), convertito con modificazioni nella legge 6 agosto 2008, n. 133 (cfr. Com. trib. 16.08.2008, n. 85).



siderare eventuali variazioni fiscali direttamente collegabili a tali componenti positivi⁽⁷⁾. Su tale questione bisognerà attendere eventuali chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, ispirandosi nel frattempo a criteri di prudenza.

3. Costi a deducibilità piena non qualificabili spese di rappresentanza

Accanto alle fattispecie tipiche delle spese di rappresentanza il decreto attuativo ha individuato anche una particolare categoria di costi che, pur avendone i requisiti in quanto erogazioni gratuite, non possono rientrare nel novero delle spese di rappresentanza, ma nel più ampio concetto di spese inerenti alla realizzazione dei ricavi, determinandone la deduzione integrale a prescindere dal loro ammontare.

Trattasi delle spese di ospitalità intendendo come tali le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute dall'impresa per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di fiere, esposizioni ed eventi simili, o in occasione di visite a stabilimenti o unità produttive dell'impresa. La scelta adottata risponde non solo ad obiettivi di certezza di trattamento per spese la cui disciplina fiscale derivava da numerose pronunce di prassi e da pareri del Comitato Consultivo, ma anche per incentivare le imprese ad una maggiore competitività (cfr. Relazione decreto). Tali costi sono dunque integralmente deducibili fatte salve le limitazioni introdotte dal D.L. n. 112/2008 in materia di vitto e alloggio⁽⁸⁾, precedentemente ricordate (cfr. Com. trib. 16.09.2008, n. 85).

In particolare, sono escluse dalle regole dettate per le spese di rappresentanza le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute dall'imprenditore individuale per la partecipazione a fiere o eventi simili in cui sono esposti beni o servizi dell'impresa o attinenti alla sua attività caratteristica. Tuttavia la relazione governativa ne riconosce la piena deducibilità rispondendo in tal modo ad un'esigenza fortemente rappresentata dal mondo delle piccole imprese.

Tra le altre tipologie di costi esclusi dalla disciplina delle spese di rappresentanza rientrano quelle sostenute dalle imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di fiere e tutte quelle erogazioni a titolo non gratuito di beni e servizi quali, ad esempio, le spese commerciali per le sponsorizzazioni ed ancora tutti quei contratti che presentano una controprestazione da parte del soggetto che percepisce il corrispettivo.

Infine, la nuova disciplina non si applica al settore farmaceutico e alle spese sostenute a favore di associazioni sportive dilettantistiche.

Di seguito, si riporta una tabella che illustra in base alla natura della spesa sostenuta il relativo trattamento fiscale ai fini del nuovo regime delle spese di rappresentanza e dell'IVA.

TABELLA 1 – CASI CONCRETI

Natura della spesa	Regime fiscale previsto dal D.M. 19.11.2008	Regime IVA
Pranzo per pubbliche relazioni	Spesa di rappresentanza (trattandosi di somministrazione pasti la deduzione all'interno della soglia fissata dal decreto dal 2009 è pari al 75%).	Indetraibile
Convegno culturale	Spesa di rappresentanza	Indetraibile
Promozione di prodotti aziendali	Spesa commerciale	Detraibile
Cena di Natale	Erogazione liberale ai dipendenti (deducibile nel limite del 5 per mille del costo del lavoro di cui all'art. 100, comma 1, del TUIR. Trattandosi di somministrazione di pasti deduzione dal 2009 al 75%)	Detraibile
Omaggi	Spesa di rappresentanza (inferiore a 50€ si deduce interamente senza cumulo con le altre	Detraibile (solo per omaggi di costo non superiore a 25,82 €)

⁷ Il riferimento va alle ipotesi di incremento di ricavi della gestione caratteristica in caso di ravvedimento operoso o di variazioni per ragioni di competenza.

⁸ A riguardo si ricorda che le spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione anche quando si configurano quali spese di rappresentanza, a decorrere dal 1° gennaio 2009, sono deducibili nella misura del 75%, come disposto dall'articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (c.d. Manovra d'estate), convertito con modificazioni nella legge 6 agosto 2008, n. 133 (cfr. Com. trib. 16.08.2008, n. 85)



	spese di rappresentanza; superiore a 50€ spesa cumulabile con le altre)	
--	---	--

4. Effetti delle innovazioni sui soggetti IRES ed IRPEF

Le nuove disposizioni relative alle spese di rappresentanza, disciplinate dal citato articolo 108 del TUIR, consentono ai soggetti IRES di determinare con maggiore certezza, relativamente alle stesse, la base imponibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Inoltre, viene eliminata la necessità di stanziare in bilancio imposte anticipate in quanto le spese in esame saranno deducibili nell'esercizio di sostenimento o al contrario definitivamente indeducibili. La gestione, infatti, delle imposte anticipate riguarderà soltanto le spese di rappresentanza sostenute negli esercizi precedenti rispetto a quello di entrata in vigore del nuovo regime.

Per i soggetti IRPEF che producono redditi d'impresa, vale a dire le imprese individuali e le società di persone, valgono le disposizioni previste dall'articolo 56 del TUIR. Dal momento che non vi sono norme particolari in materia di spese di rappresentanza per i soggetti IRPEF, ne deriva che le nuove regole dettate dall'articolo 108 del TUIR trovano applicazione anche con riferimento alle imprese individuali e alle società di persone che esercitano attività commerciali.

Con riferimento alla determinazione dei ricavi cui applicare le percentuali di deducibilità occorre distinguere i soggetti in contabilità ordinaria dai soggetti in contabilità semplificata. Per i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria, per obbligo o per opzione, non esistono differenze rispetto a quanto detto per i soggetti IRES.

Per i soggetti, invece, in contabilità semplificata si ritiene che gli stessi, per la determinazione della base di commisurazione delle spese di rappresentanza deducibili, debbano procedere alla riclassificazione dei componenti positivi e negativi utilizzando lo schema di Conto Economico dettato dall'articolo 2425 del codice civile.

4.1. Imprese in “start up”

Il decreto in commento prevede un trattamento di favore per le aziende di nuova costituzione che, in virtù della loro situazione, possono rinviare la deducibilità delle spese di rappresentanza, sempre nei limiti dei predetti coefficienti, ai periodi d'imposta nei quali conseguono i primi ricavi⁹.

In sostanza, un'impresa costituita nel 2008 che consegue i primi ricavi solo nel 2009, può rinviare la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel primo esercizio nei due periodi d'imposta successivi (2009 e 2010), a patto che la sommatoria dei costi sostenuti in ambedue gli esercizi rispetti i limiti di congruità definiti dal decreto.

Va rilevato che tra le variabili da prendere in considerazione ai fini della congruità il decreto per le imprese in start up si rifà solo ai ricavi e, dunque, ai proventi della voce A1 del Conto Economico.

Dal tenore letterale del comma 3 del decreto in commento si rileva, inoltre, che tale regime di favore riguarda solo le spese di rappresentanza e non gli altri costi quali l'ospitalità clienti che, in base al D.M. 19 novembre 2008, seguono le ordinarie regole di deducibilità previste dal TUIR.

5. Nuove spese di rappresentanza e determinazione della base imponibile IRAP

Le nuove regole fissate per la deducibilità delle spese di rappresentanza non hanno effetti sull'imponibile IRAP delle società di capitali. Infatti, per effetto dell'articolo 1, comma 50, lettera g), della Legge n. 244/2007, che ha abrogato l'articolo 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997 la determinazione della base imponibile IRAP è stata affrancata dalle disposizioni in materia di IRES.

Pertanto, a decorrere dall'esercizio 2008 le società di capitali nonché i soggetti IRPEF che hanno esercitato l'opzione per la tassazione in base al bilancio, una volta individuate le voci contabili rilevanti, devono assumere gli importi senza apportare rettifiche per effetto del TUIR. Ne deriva che per le spese di rappresentanza, classificabili nelle voci di costo dell'area ordinaria che decurtano la base imponibile IRAP, l'importo deducibile sarà quello correttamente iscritto in bilancio.

Per gli imprenditori individuale e per le società personali che non hanno optato per la determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti IRES, invece, i nuovi criteri fiscali previsti per le

⁹ Si tenga presente che sul sito dell'Agenzia delle Entrate è stata pubblicata la prima bozza del Modello Unico per le società di capitali che riporta al rigo RS145 la quota delle spese non deducibili, recuperabili nei due esercizi successivi per mancanza di proventi tipici sui quali conteggiare il plafond percentuale.



spese di rappresentanza hanno riflessi sulla determinazione dell'IRAP, dal momento che per tali soggetti gli omaggi e le erogazioni liberali di cui alla voce B14 del Conto Economico non rientrano tra voci di costo per le quali è ammessa la deduzione ai fini IRAP, neanche con le regole restrittive del TUIR¹⁰).

In altre parole, le nuove disposizioni riguardo alle regole di deducibilità delle spese di rappresentanza non hanno effetto sia per la determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti Ires sia per la determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti IRPEF, anche se per motivi differenti.

Per quanto concerne le spese di rappresentanza sostenute in esercizi precedenti, i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare hanno diritto a dedurre, fino ad esaurimento, le quote di un quinto delle spese di rappresentanza riportate da esercizi precedenti il 2008, secondo le disposizioni previgenti.

6. Detraibilità dell'IVA connessa alle spese di rappresentanza

Come già accennato in premessa le modifiche apportate al regime delle spese di rappresentanza si riflettono sulle disposizioni circa la detrazione dell'IVA.

Infatti, il richiamo operato dall'articolo 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 alla qualificazione delle spese di rappresentanza in base ai criteri fissati ai fini delle imposte sui redditi, fa sì che ogni modifica operata su tali criteri si rifletta automaticamente in una modifica per il regime IVA.

Pertanto, i costi sostenuti dal 1° gennaio 2008 per gli acquisti di beni e servizi che per effetto del decreto in commento si qualificano come spese di rappresentanza, determinano anche l'indetraibilità dell'Iva ad esse riferibile.

E' appena il caso di precisare che l'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto non sussiste con riferimento alle spese indicate nell'articolo 1, comma 5, del DM 19.11.2009, dal momento che per espressa disposizione normativa non sono qualificabili quali spese di rappresentanza ai fini delle imposte sui redditi, ma quali mere spese inerenti alla produzione dei ricavi.

Mantengono un trattamento a parte, ai fini IVA, gli acquisti di beni destinati a omaggi. Resta confermata la detrazione dell'imposta sull'acquisto di tali beni se il costo unitario del bene non eccede la vecchia soglia di 25,82 euro, anche se il limite di deducibilità del costo è stato elevato a 50 euro. In sostanza, dal 2008, l'imposta sul valore aggiunto relativa agli acquisti di omaggi di beni (con IVA al 20%) il cui costo varia da 21, 53 (per un totale, IVA compresa di 25,83 euro) a 41,67 (per un totale, IVA inclusa di 50 euro) sarà indetraibile, mentre il costo degli stessi sarà dedotto per intero, senza neppure entrare nel cumulo delle spese di rappresentanza sostenute.

7. La gestione Iva nella fase di latenza della disposizione

Il nuovo regime delle spese di rappresentanza definito dal citato articolo 1, comma 33, lettera p) della L. n. 244/2007, risulta applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2008, anche se il decreto attuativo è stato divulgato solo il 19 dicembre 2008 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 19 gennaio 2009. Tale discrasia fra norma istitutiva e provvedimento di attuazione, in primo luogo non ha permesso alle imprese di avere un riferimento certo in merito alle strategie da adottare nella formalizzazione delle proprie scelte aziendali. Non solo, ma la mancanza di una adeguata documentazione relativa a componenti di costo, potenzialmente rientranti fra quelle di rappresentanza, potrebbe escludere gli stessi dalla possibilità di beneficiare del nuovo regime. Specialmente per le spese non riconducibili alla natura di spese di rappresentanza (articolo 1, comma 5, del DM 19.11.2008), si tratta di documentazione difficilmente riproducibile a distanza di tempo rispetto al momento di sostenimento della spesa (vedi quanto si dirà al paragrafo 8).

A parte i problemi evidenziati nelle righe che precedono, da punto di vista sostanziale, con riferimento all'imposizione diretta e all'IRAP, non si pongono particolari problemi. Infatti, si tratta di valutazioni che incidono sulla determinazione della base imponibile relativa all'anno 2008, per cui l'obbligo di versamento è fissato entro il 16 giugno 2009. In altre parole, la tardività della pubblicazione del decreto di attuazione nella Gazzetta Ufficiale e la mancanza di un regime transitorio, non determinano delle violazioni in corso d'anno. Cosa che, al contrario, si viene a determinare nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto.

Come si è avuto modo di indicare, infatti, le regole per la indetraibilità dell'Iva relativa alle spese di rappresentanza, è imprescindibilmente legata alla definizione delle spese data nell'ambito delle imposte sui redditi (articolo 19-bis1, comma 1, lett. h) del DPR n. 633/1972). Pertanto, è pos-

¹⁰ Si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 28 ottobre 2008, n. 60/E che ha elencato una lista di costi deducibili utilizzando "la classificazione per natura delle disposizioni civilistiche", in quanto queste voci non sono tutte "specificamente disciplinate dal TUIR".



sibile che i contribuenti possano aver già detratto in corso d'anno l'imposta sul valore aggiunto relativa a spese, poi, qualificate quali spese di rappresentanza solamente nel mese di dicembre del 2008, configurando, conseguentemente, una violazione di indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. E' evidente che si tratta di violazioni per cui non dovrebbero rendersi applicabili le relative sanzioni perché determinate da un sicuro comportamento di buona fede, cioè in assenza di colpa. Senza poi considerare che si dovrebbe ritenere applicabile la causa di non punibilità di cui all'articolo 10 della legge n. 212/2000. Si tratta, infatti, di una violazione determinata da un ritardo dell'Amministrazione finanziaria nell'emanazione del provvedimento di attuazione dell'articolo 1, comma 33, lett. p) della legge n. 244/2007.

E' chiaro che si tratta di una violazione che deve assolutamente essere sanata in sede di presentazione della dichiarazione Iva, al fine di evitare la commissione della violazione di infedele dichiarazione Iva. In altre parole, si ritiene che le spese qualificabili come spese di rappresentanza secondo quanto indicato all'articolo 1, comma 1, del DM 19.11.2008, devono essere indicate nella dichiarazione annuale Iva, quali spese per cui non è ammessa la detrazione dell'Iva a prescindere dal comportamento tenuto nella fase di registrazione della spesa e, conseguentemente, nella liquidazione periodica del tributo.

8. Adempimenti e controlli

Per il riconoscimento fiscale delle spese di rappresentanza e per l'individuazione delle spese di ospitalità il decreto attuativo stabilisce al tempo stesso regole specifiche di rendicontazione e modalità di controllo dell'effettività di tali spese.

A riguardo l'Amministrazione finanziaria può invitare i contribuenti, per ciascuna delle fattispecie riconosciute dal decreto ministeriale quali spese di rappresentanza, a fornire indicazioni circa l'ammontare complessivo delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta e distinte per natura, nonché l'ammontare dei ricavi e dei proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo del coefficiente di deducibilità.

Stessa indagine può interessare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro.

Analoghi controlli sono previsti per le spese di ospitalità, anche se in tal caso la deducibilità delle stesse è subordinata alla tenuta di una apposita documentazione dalla quale devono risultare, come già detto in premessa, anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata ed il luogo di svolgimento della manifestazione oltre alla natura dei costi sostenuti.

E', pertanto, necessario che le imprese si dotino di un sistema di rilevazione che suddivida le spese sostenute tenendo conto delle categorie di spese riconosciute dal decreto quali spese di rappresentanza e spese di ospitalità.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(CC/GA/ga/spese_rappresentanza)

